



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.731287/2013-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2001-000.988 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA
Recorrente WALDECK RAMOS SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO.

O direito de pleitear a restituição de imposto retido na fonte sobre os proventos de aposentadoria percebidos por portador de moléstia grave, decorrente de retificação de DIRPF, extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Havendo pagamento do imposto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, que no caso do imposto de renda é o dia 31 de dezembro do ano da percepção da renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Presidente e Relator

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Jorge Henrique Backes (Presidente), Jose Alfredo Duarte Filho, Jose Ricardo Moreira, Fernanda Melo Leal.

Relatório

Trata-se de discussão sobre prazo decadencial relativo ao ano-calendário de 2004, contra decisão que indeferiu pedido de restituição de IRPF, tendo em vista o reconhecimento da isenção dos rendimentos auferidos da CAPEF, por portador de cardiopatia grave, que teve a data de contração da doença atestada em laudo médico oficial, retroativa a janeiro de 2004.

O Recurso Voluntário foi apresentado pelo relator para a Turma, assim como os documentos do lançamento, da manifestação de inconformidade e do acórdão de manifestação de inconformidade, e demais documentos que embasaram o voto do relator. Não se destacaram algumas dessas partes, pois tanto esse acórdão como o inteiro processo ficam disponíveis a todos os julgadores durante a sessão.

A ementa do acórdão de manifestação de inconformidade foi a seguinte:

Ano-calendário: 2004 REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO.

O direito de pleitear a restituição de imposto retido na fonte sobre os proventos de aposentadoria percebidos por portador de moléstia grave, decorrente de retificação de DIRPF, extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Havendo pagamento do imposto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, que no caso do imposto de renda é o dia 31 de dezembro do ano da percepção da renda.

Relatório do acórdão de manifestação de inconformidade foi o seguinte:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade, às fls. 42/53, contra decisão que indeferiu pedido de restituição de IRPF (via retificação das DIRPF 2005, 2006 e 2007), tendo em vista o reconhecimento da isenção dos rendimentos auferidos da CAPEF, por portador de cardiopatia grave, que teve a data de contração da doença atestada em laudo médico oficial, retroativa a janeiro de 2004 (fls. 08).

Verifica-se nos fatos descritos nos autos que em 30/08/2010, ao solicitar revisão do débito inscrito em Dívida Ativa, processo nº 10580.600276/2007-47, o contribuinte solicitou restituição do imposto retido nos anos calendários 2004, 2005

e 2006, diante da impossibilidade de retificar tais declarações e ao tentar transmitir as declarações retificadoras referentes aos exercícios 2006 e 2007, o sistema apresentou uma mensagem de erro, dizendo que a transmissão não foi concluída, em virtude de débito inscrito em Dívida Ativa, referente a estes exercícios. Em relação ao exercício 2005, o sistema apresentou a mensagem: "Esta declaração não pode ser recepcionada devido à expiração do prazo decadencial (art. 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 1966", às fls. 10/32.

Na análise do pedido, a autoridade administrativa fez a revisão de ofício do lançamento, deferindo o pedido de restituição dos valores retidos indevidamente nos exercícios 2006 e 2007, anos-calendário 2005 e 2006, no original de R\$ 29.901,47 e R\$ 13.008,32, respectivamente, por está comprovada a condição de rendimentos de aposentadoria auferido por portador de moléstia grave, nos termos da Lei nº 7.713/88. Relativamente ao exercício 2005, ano-calendário 2004, não se fez a revisão, face a expiração do prazo decadencial, conforme despacho decisório, às fls. 33/34.

Em 02/04/2014, registrou reclamação sobre o fato de que desde a decisão que lhe foi favorável parcialmente em dezembro/2013, ainda não havia recebido os valores reconhecidos nos processos, às fls. 35.

Em 13/03/2014, às fls. 42/53, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade onde irressigna-se contra a decisão que negou seu direito de restituição sob o fundamento de decadência do prazo para pedir, de onde se destacam os seguintes argumentos:

- cerceamento de defesa, por entender que não foi colocado de forma clara no despacho decisório, quando inicia o término do prazo decadencial para o exercício do direito constitucional de solicitação de restituição de indébito, impossibilitando assim o contraditório e ampla defesa, princípios basilares do processo administrativo fiscal.

- qualquer que seja a interpretação adotada por este órgão julgador, fica evidente que não ocorreu decadência do direito uma vez que o imposto exigido indevidamente refere-se ao exercício de 2005, ano-calendário de 2004.

- entendendo-se que o início do prazo ocorre com o pagamento do imposto a ser restituído este seria em 30/04/2005, último dia para entrega das declarações referentes ao ano calendário de 2004, o que levaria o prazo final de decadência para 30/04/2010, em consonância com o entendimento dos Tribunais,

citando decisão que considera o início do prazo a partir de 30/04 (data final para entrega da declaração).

- ocorre que em 30/04/2006, portanto no prazo legal, foi requerida a retificação da declaração do imposto do exercício de 2005 para possibilitar a restituição devida e negada através do sistema da receita com a expressão: "ERRO! Validador IRPF 2006- A TRANSMISSÃO NÃO FOI CONCLUÍDA. E02- HÁ DÉBITOS INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA, NÃO É PERMITIDA A RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO" - novamente, o contribuinte em 30/04/2007, portanto ainda no prazo decadencial, requer a retificação da declaração do exercício de 2005 para poder em seguida requerer a restituição e outra negativa no sistema da Receita: "ERRO! Validador IRPF 2007- A TRANSMISSÃO NÃO FOI CONCLUÍDA. E02- HÁ DÉBITOS INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA, NÃO É PERMITIDA A RETIFICAÇÃO AS DECLARAÇÃO".

- tendo o contribuinte direito líquido e certo na restituição do imposto, como foi devidamente confirmada pelo órgão julgador, pretendia compensar débitos anteriores a este exercício de 2005 com os valores a ser restituído, como o sistema sempre acusava débitos impossibilitando a retificação da declaração foi forçado a promover um parcelamento para só assim conseguir requerer a restituição. Para sua surpresa outra negativa no sistema da Receita agora citando o seguinte: "ESTA DECLARAÇÃO NÃO PODE SER RECEPCIONADA DEVIDA Á EXPIRAÇÃO DO PRAZO DECADÊNCIAL (ART. 150,§4º DA LEI 5.172, DE 1966)"

Diante desta última recusa em 30/08/2010, foi novamente requerido, agora através de um Pedido de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa da União Processo nº 10580 600276/2007-47. Este processo foi devidamente instruído e tramitou por todos os setores da Receita Federal, sendo encaminhado para PGFN apenas para mudar o status no sistema de "extinta por pagamento" para "extinta por cancelamento", sem nenhuma arguição quanto à decadência do direito tendo em vista que a Receita Federal, como não poderia ser diferente, considerou como válidas as solicitações por meio do sistema da Receita legalmente disponíveis aos contribuintes.

- não procede e configura-se completamente equivocada a alegação da decadência do direito reconhecido pelo Inciso XIV do artigo 6º Lei nº 7.713/88 que assegura isenção do imposto de renda aos contribuintes portadores de cardiopatia grave, como foi devidamente reconhecida e comprovada nos autos.

- da mesma maneira que a Fazenda Pública possui prazos para o lançamento e cobrança dos tributos, o contribuinte que efetuou um pagamento indevido também está sujeito a prazos para buscar a restituição do indébito. Ao pagar algo indevido, aquele que pagou torna-se credor junto à Fazenda Pública recebedora. Nesse momento, cria-se uma relação jurídica obrigacional em que a Fazenda é a devedora e o contribuinte o credor, relação obrigacional de natureza civil e não tributária.

- o valor a ser restituído não é tributo, eis que não decorre de imposição da lei tributária, mas sim do dever geral de devolver aquilo que não lhe pertence. Tanto não era devido que dá ensejo à restituição. Cabe, assim, ao contribuinte credor requerer sua restituição junto ao órgão fazendário.

- a decadência é matéria regulada por lei no Código Tributário Nacional, art. 168 e não no art. 150, § 4º como consta na fundamentação do despacho decisório.

- apesar de o prazo decadencial para a formulação do pedido de restituição ser de cinco anos, não é uniforme a sua data de início de contagem. O CTN prevê (art. 168) dois termos de início de contagem, aplicáveis a duas situações diversas, podendo ser contado do pagamento indevido (art. 168, I) ou da decisão final - administrativa ou judicial - que entender indevido o tributo pago (art. 168, II).

- o primeiro termo inicial - data do pagamento indevido - aplica-se àqueles casos em que o sujeito passivo tenha pago indevidamente de maneira espontânea, por algum tipo de erro. Nessa situação, a lógica de o prazo fluir desde a data do pagamento indevido está no fato de o pedido ser viável desde então. Ou seja, desde que ocorreu o pagamento indevido, já era possível, ao contribuinte, requerer sua restituição junto ao órgão fazendário, eis que o valor indevido já podia ser assim considerado de pleno direito.

- no caso em questão, trata-se da primeira hipótese do inciso I da art. 168 do CTN, tendo em vista que o imposto é lançado por homologação, quando primeiro o contribuinte declara antecipa o pagamento e depois ocorre a homologação por parte da administração tributária, sendo esta também hipótese prevista na LC nº 118/2005.

- no caso do não acolhimento por este Conselho das evidências apresentadas quanto à tempestividade da demanda do requerente considerando o prazo decadencial de cinco anos, o entendimento jurisprudencial já pacificou que para os pagamentos indevidos relativos a lançamentos por homologação ocorridos antes da vigência da LC nº 118/2005, em 09/06/2005, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

- também nesta hipótese não ocorreu a decadência porque a LC nº 118/2005, tem sua vigência a partir de 09/06/2005, portanto o fato em questão, ou seja, a declaração do exercício

de 2005, ocorreu antes em 30/04/2005, passando o prazo decadencial a ser contado pela tese 5+5, cinco anos depois da extinção tácita do crédito tributário.

- tentemos explicar a razão de ser do art. 3º, da LC 118. Já há alguns anos, as Turmas do Superior Tribunal de Justiça competentes em matéria tributária vinham interpretando o art. 168, I, do CTN da seguinte maneira. Entendeu-se que a referência ali feita à "data da extinção do crédito tributário" remete o leitor ao art. 156 do mesmo Código. Sendo assim, em se tratando do tributo submetido ao mecanismo do lançamento por homologação (a quase totalidade dos tributos, atualmente), os julgados do STJ concluíram, com base no inciso VII do art. 156, que a extinção do crédito só ocorreria com a homologação por parte do Fisco. Portanto, nos casos em que não houve homologação expressa por parte da Fazenda, dar-se-ia, pois, a homologação tácita com o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador (nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código). Assim segundo o raciocínio de tais julgados, nos casos de tributos submetidos a lançamento por homologação, sem que esta tenha sido procedida expressamente pelo Fisco, o quinquênio mencionado no art. 168 só começaria a contar após o término do quinquênio de que trata o art. 150, parágrafo 4º. Isso significa, nessas hipóteses, que o contribuinte teria 10 anos para requerer a devolução do que eventualmente tivesse pago a maior ou indevidamente, em se tratando de tributo submetido ao lançamento por homologação, sem que esta tenha ocorrido de modo expresso. Esse entendimento do STJ ficou conhecido como a tese do "5+5". - pois bem, a LC 118 pretendeu então pacificar o tema, ao dizer que, na hipótese do art. 168, I, o prazo para pedir a restituição conta desde o "momento do pagamento antecipado". Já o art. 4º da LC 118 determina que a disposição do art. 3º significa norma legal interpretativa e, por consequência, possui efeito retroativo.

- o STJ, no acórdão da respectiva Corte Especial (arguição de inconstitucionalidade nos EREsp 644.736, j. 06/06/2007) que declarou inconstitucional o disposto no art. 4º da LC 118/ 2005 e fixou que o conteúdo do art. 3º só se pode aplicar aos fatos futuros, ou seja, aos pagamentos indevidos ocorridos após a vigência da LC (09/06/2005).

- por este motivo, espera o postulante, sejam eles apreciados por essa Egrégia Câmara, para a final, acolher as novas razões deste Recurso, reformar a decisão anterior, como medida de justiça.

Em 17/07/2014, o contribuinte solicitou o pagamento das restituições reconhecidas em sede de revisão de ofício, por se tratar da parte incontroversa, tendo a DRF de origem emitido Ordens Bancárias para pagamento, arquivando o processo sem apreciação da manifestação de inconformidade, como se verifica nos documentos, às fls. 72/96.

Em 09/07/2015, o contribuinte solicitou desarquivamento do proceso tendo em vista a necessidade de apreciação de seu pedido de reconsideração, que deveria ter retornado ao SECAT para análise do pedido formulado anteriormente, às fls. 98/101.

O SECAT proferiu o despacho nº 0215/2016, às fls. 102, para que o processo fosse encaminhado à DRJ para julgamento, tendo em vista manifestação de inconformidade contra não reconhecimento de direito creditório, sem constar nos autos prova da ciência formal, razão pela qual considerou tempestiva a referida manifestação.

É o relatório.

O Voto do acórdão de manifestação de inconformidade dispôs o seguinte:

II- Da preliminar de cerceamento de defesa

O contribuinte apresentou Despacho do INSS, referente Processo nº 36176001229/2012-49, relativo à isenção do imposto de renda, datado de 05/06/2012, onde consta que foi analisado relatório médico oficial do Dr. Marinildo de Vasconcelos Soares, corroborado por Laudo médico do Dr. Adriano Martins de Oliveira, que reconheceu ser o contribuinte portador de cardiopatia grave desde janeiro de 2004, fazendo jus à isenção do Imposto de Renda Retido na Fonte, às fls. 06.

Também foi juntado Declaração da CAPEF (previdência complementar) datada de 11/07/2012, referenciando o processo nº 36176001229/2012-49, onde consta a declaração que a partir de janeiro de 2006 o benefício de suplementação de aposentadoria da CAPEF passou a ser isento na fonte, por ter sido a época em que foi apresentada a documentação necessária para a aplicação da referida isenção, às fls. 08.

O contribuinte juntou minuta de retificação das DIRPF exercício 2005, com saldo de imposto a restituir de R\$ 39.128,42, às fls. 11/20, exercício 2006, com saldo de imposto a restituir de R\$ 29.901,47, às fls. 22/26, exercício 2007, com saldo de imposto a restituir de R\$ 13.008,32, às fls. 28/31, a fim de ter excluídos os rendimentos recebidos da CAPEF, considerados isentos desde julho/2004 e não ter logrado êxito na transmissão das referidas retificadoras.

Na análise do pedido, a autoridade administrativa fez a revisão de ofício do lançamento, deferindo integralmente o pedido do contribuinte de ter restituído os valores de imposto de renda retidos indevidamente nos exercícios 2006 e 2007, ano-calendário 2005 e 2006, no original de R\$ 29.901,47 e R\$ 13.008,32, respectivamente, por está comprovada a condição de rendimentos de aposentadoria auferido por portador de moléstia grave, nos termos da Lei nº 7.713/88.

A controvérsia permanece quanto ao valor de R\$ 39.128,42, apurado na retificação da DIRPF do exercício 2005, ano-calendário 2004, relativamente ao Imposto de Renda pago na fonte sobre verbas consideradas isentas, por se tratar de

rendimentos de aposentadoria auferidos por portador de moléstia grave exercício 2005, ano-calendário 2004.

Não obstante está fartamente demonstrado que o contribuinte atendia aos requisitos para ter reconhecida a isenção dos rendimentos auferidos no ano de 2004, não teve o pedido deferido em função do transcurso do prazo para pleitear a restituição, conforme se verifica no despacho decisório, às fls. 33/34.

*Preliminarmente, cabe apreciar a alegação de cerceamento de defesa. Verifica-se nos autos que a decisão administrativa fundamenta o indeferimento na base legal que consta na mensagem retornada ao tentar transmitir a retificadora da DIRPF do exercício 2005: **“esta declaração não pode ser recepcionada devido à expiração do prazo decadencial (art. 150,§ 4º da Lei nº 5.172/66).***

E mais, o contribuinte apresentou seus pontos de discordância exatamente sobre as regras trazidas no citado dispositivo, a fim de tê-lo afastado para que seja aplicado o entendimento dos Tribunais de início da contagem do prazo com a entrega da declaração, ou ainda o entendimento anterior a LC nº 118/2005, da tese dos “5+5”. Isto posto, entendo que não há que se falar em cerceamento de defesa, por restar demonstrado pelo contribuinte que compreendeu os pontos da controvérsia quanto ao direito de ter os valores de IRPF do exercício 2005 restituídos, razão pela qual não se acolhe a preliminar de cerceamento de defesa.

III- Do prazo para constituição do crédito tributário e retificação da DIRPF *O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no seu art. 156, cuida, no Capítulo IV, Seção IV, das modalidades de extinção diversas do pagamento, contemplando o instituto da decadência com as disposições contidas no art. 173:*

“Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

De disposição expressa de lei decorre, portanto, o estabelecimento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial tributário, que, como regra geral, está bem definido no inciso I do transcrito artigo 173.

Todavia, considerando que, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela SRF condiciona-se à sistemática de recolhimento ou pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa, tem-se por imprescindível à definição dos termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cada tributo ou contribuição as disposições contidas no art. 150 desse Código, em especial, o seu parágrafo 4º, que estabelece, ipso iure:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...) § 4º - **Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**”

Observe-se pois que, na definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante do tributo ou contribuição devido e efetuar o pagamento.

Dessa forma, considerando ser prerrogativa da administração o lançamento dos créditos tributários, conforme dispõe o já citado art. 142 do CTN, resta excluída a possibilidade de denominarem-se auto lançamento os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na declaração e apuração dos tributos sujeitos à homologação.

Assim, entende-se que a homologação efetuada pela autoridade fiscal pode recair tão somente sobre o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, eis que o lançamento propriamente dito carece ainda de formalidade legal, indispensável a sua caracterização e, ressalte-se, é no mínimo inadequado falar em homologação de ato cuja prática é de competência privativa da própria autoridade homologadora.

Conjugada tal ilação com o disposto no art. 150 do CTN, temos que somente sujeitam-se às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos, ainda que parcialmente, por via do pagamento.

Pretendesse nosso Código Tributário um alcance extensivo para a condição de satisfação do direito da Fazenda Pública de constituir seus créditos na modalidade do lançamento por homologação, não teria eleito o pagamento como referencial da hipótese tipificada no mencionado art. 150. Teria ele simplesmente se valido da generalidade da expressão: “antecipar a extinção do tributo devido ou declinar sua exclusão nas hipóteses em que esta se opere”, em substituição à expressão “antecipar o pagamento”, cujo alcance é muito restrito no âmbito do próprio CTN, não admitindo interpretação mais elástica que lhe atribua, por analogia, sentido capaz de incorporar qualquer outra modalidade de satisfação, permanente ou transitória, do crédito tributário, tal como, entre outras, a isenção ou a suspensão da exigibilidade dos tributos.

No caso específico do IRPF, o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário. Por outro lado, o obrigado sofre retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do exercício, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou recolhe o tributo mensalmente, quando sujeitos ao Carnê-Leão.

Visto que o fato gerador do IRPF só se completa em 31 de dezembro de cada ano-calendário, e que as retenções efetuadas pela fonte pagadora no curso do ano-calendário caracterizam-se como pagamentos antecipados, sob essa perspectiva, a extinção do crédito tributário deu-se pelo pagamento, segundo disposição expressa do § 1º do art. 150 do CTN, sob condição resolutória de ulterior verificação da exatidão do crédito tributário recolhido (homologação).

*Aplicando-se o dispositivo citado, constata-se que para o exercício de 2005, **ano-calendário de 2004**, o prazo quinquenal para constituição de crédito tributário exauriu-se em **31 de dezembro de 2009**.*

*Assim, a data de 31/12/2009 seria o termo final para que fosse efetuada qualquer alteração no lançamento, **quer por iniciativa do contribuinte, via retificação da DIRPF, quer por iniciativa do Fisco, via lavratura de auto de infração**. Eis o porquê da mensagem que o sistema da RFB retornou na tentativa de transmissão da retificação da DIRPF 2005 pelo contribuinte: "Esta declaração não pode ser recepcionada devido à expiração do prazo decadencial (art. 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 1966), às fls. 10/32.*

Nesse passo, estando o contribuinte pleiteando a restituição do tributo “Imposto de Renda Pessoa Física”, pago ao longo do ano de 2004, a contagem do prazo para pleitear a restituição,

que deveria ser requerida via retificação de declaração para alterar a natureza dos rendimentos de tributáveis para isentos/não-tributáveis (com base em laudo médico oficial), observa o prazo para alteração no lançamento, conforme prescreve o art. 150, § 4º do CTN.

Vale ressaltar que a retenção efetuada pela fonte pagadora é considerada antecipação de pagamento do imposto de renda, o que traz como consequência a utilização da regra da contagem do prazo decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN.

Cumprе destacar, que os pedidos de restituição relativos a rendimentos isentos ou não-tributáveis, informados na DIRPF como rendimentos tributáveis, deveriam ser pleiteados mediante apresentação de DIRPF retificadora, nos termos da IN SRF nº 460 de 18/10/2004:

“ Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I – a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou II – mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, **na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.**

(...)” (grifei)

Art. 9º Não ocorrendo a compensação prevista no art. 8º, a restituição do indébito de imposto de renda retido com fundamento em dispositivo da legislação tributária que disciplina a tributação de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, bem como a restituição do indébito de imposto de renda pago a título de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), será requerida pela pessoa física à SRF **exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF.**

IV- Do prazo para pleitear restituição

Quanto aos argumentos do impugnante de que no caso não se trata de tributo e que deveriam ser aplicadas regras do direito civil, cabe esclarecer que a matéria é de seara tributária (restituição de IRPF). Passa-se à análise dos dispositivos normativos que tratam do assunto.

A possibilidade de repetição de indébito, a pedido, é reconhecida pela Administração, que entende que o direito à devolução de tributo recolhido indevidamente encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa do Estado, de

modo semelhante ao que ocorre no direito privado. O próprio art. 165 do Código Tributário Nacional - CTN firma esta prerrogativa do sujeito passivo:

Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)Contudo, o exercício dessa faculdade legal se sujeita a prazos extintivos, em nome do princípio basilar da segurança jurídica, uma vez que o direito não há de ficar indefinidamente sem ser exercido, o que geraria insegurança social. Assim, a restituição do indébito deve ser pleiteada no prazo legalmente assinalado no Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do art.165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

Por sua vez, dispõe o Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999 (expedido em face do Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 1999), verbis:

“Dispõe sobre o prazo para repetição de indébito relativa a tributo ou contribuição pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no exercício dos controles difuso e concentrado.

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/nº 1.538, de 1999, declara:

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

O referido Ato declaratório foi reforçado pela edição da Lei Complementar 118, de 09/02/2005, que, em seu art 3º trata da interpretação do inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional (prazo para pleitear a restituição):

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Os dispositivos normativos acima transcritos estabelecem que o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição e que esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário.

No presente caso, o contribuinte tinha até 31/12/2009 para pleitear restituição dos valores de imposto de renda pessoa física retidos no ano-calendário 2004, visto que se trata de rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual (e declarados à época como tal), hipótese em que o fato gerador do IRPF se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário.

Como está demonstrado nos autos, o pedido só ocorreu em 30/08/2010, conforme o próprio contribuinte informa em sua petição inicial (que fez o pedido de restituição na data que solicitou revisão de débitos na PFN), e nesta data estava extinto tal direito (cinco anos da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional), não sendo mais possível ao sujeito passivo obter a devolução do valor pago, independente de ser devida ou indevida a incidência e ainda que o contribuinte tenha reconhecida a isenção retroativa a janeiro/2004.

V- Do pedido para aplicação da tese dos 5 + 5 O contribuinte apresenta seus pontos de discordância sobre as regras trazidas no artigo 150, § 4º do CTN, a fim de tê-lo afastado para que seja aplicado o entendimento dos Tribunais de início da contagem do prazo com a entrega da declaração, ou ainda o entendimento anterior a LC nº 118/2005, da tese dos “5+5”. Cabe agora analisar a linha de argumentação introduzida pelo interessado quando afirma que, mesmo à luz do art. 168 do CTN, não estaria extinto o seu direito. Parte de uma análise do lançamento por homologação, onde a constituição definitiva do crédito tributário somente ocorre no momento em que é homologado. O argumento pode ser resumido como se segue.

A homologação, quando não há manifestação expressa da autoridade administrativa, ocorre de forma tácita com o decurso do prazo de cinco anos, contados a partir da data do fato gerador, conforme dispõe no § 4º do artigo 150 do CTN. Somente após este prazo é que se pode cogitar em extinção do crédito tributário, pois antes o crédito sequer estava constituído. Mas a extinção do crédito tributário, segue o argumento, seria o dies a quo para a contagem do prazo de cinco anos após o qual se considera extinto o direito de pleitear a restituição. Logo, conclui, este prazo deve-se somar ao anterior, de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário,

fixado pelo artigo 173 do CTN. Como resultado, o direito do contribuinte pleitear a restituição, neste caso de homologação tácita do lançamento, extingui-se-ia no prazo de dez anos, se contado a partir da data do fato gerador. Mas, como se demonstra a seguir, esta interpretação, apesar de engenhosa, é insustentável.

A questão resume-se em definir em que momento se deve considerar extinto o crédito tributário, no caso do lançamento por homologação. Aparentemente a solução está contida, de forma suficientemente clara, no § 1º do artigo 150 do CTN:

Art. 150 (...)§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Para melhor se compreender o significado deste dispositivo, citemos a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

(...) a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar. (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário", Editora Forense, 1998, pag. 98/99).

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é a partir da sua data que se conta o prazo em que se extingue o direito de pleitear a restituição.

Mas os que afirmam a tese propugnada pelo interessado procuram ver no § 4º deste mesmo artigo 150 a confirmação do seu raciocínio. Citemos:

Art. 150 (...)§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entendem, portanto, à luz deste dispositivo, que a extinção definitiva, quando a homologação é tácita, somente ocorre com o decurso deste prazo. Mas a extinção já teria ocorrido, indubitavelmente, por força do §º 1, em virtude próprio pagamento antecipado, ainda que sob condição resolutória. Ora, a extinção do crédito é o termo inicial para o prazo fixado no artigo 168: extinção sem qualquer outro qualificativo. Não se faz distinção entre a extinção sob condição resolutória ou extinção definitiva. Não cabe distinguir onde a lei não distingue. Extinto o crédito com o pagamento antecipado, inicia-se a contagem do

prazo em que se extingue o direito de o contribuinte pleitear a restituição.

O interessado segue em sua argumentação o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça quanto a esta questão. Segundo esta tese, a constituição definitiva do crédito tributário, quando a homologação é tácita, ocorre com o decurso do prazo de cinco anos. Somente após este prazo é que se iniciaria a contagem do prazo de extinção do direito de repetição de indébito (mais cinco anos), totalizando dez anos para a Fazenda Nacional poder promover o lançamento. (Ac. 1ª T STJ, R Esp. nº 58.918-5/RJ, DJU a de 19/06/95, 18.646; Ac. 1ª T STJ, R Esp. nº 63.529-2/PR, DJU 1 07.08.95, 23.023; Ac. 1ª T STJ, R Esp. nº 69.308/SP, DJU 1 de 04.03.96, 5.363/4.)

A interpretação da RFB sobre o prazo para exercício do direito de pleitear a restituição, previsto no art. 168 do CTN, após exaustivas discussões doutrinárias e diversas interpretações emanadas do Poder Judiciário, já se encontra consolidada, sendo a de que deve ser exercido no prazo de cinco anos a contar da data da extinção do crédito tributário que, no caso, coincide com a data do pagamento, conforme se extrai do art. 3º da LC nº 115/2005:

Lei Complementar nº 118/2005:

“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”. *Vale frisar que mesmo antes de editada a Lei Complementar nº 118/2005, este já era o entendimento da Receita Federal do Brasil, espelhado no Ato Declaratório SRF nº 96/1999, o qual estabelece em seu item I que “o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de **5 (cinco) anos**, contado da **data da extinção do crédito tributário** – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).”*

Quanto ao pedido de aplicação do entendimento jurisprudencial para os pagamentos indevidos relativos a lançamentos por homologação ocorridos antes da vigência da LC nº 118/2005, cabe dizer que são improficuas as decisões judiciais, de que o contribuinte não faça, porque essas decisões não fazem coisa julgada sobre os demais, à exceção daquelas prolatadas pelo próprio STF sobre inconstitucionalidade da legislação e aquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417/2006.

Dessa forma, considerando que o presente pedido foi formalizado em 30/08/2010, conclui-se em obediência aos dispositivos legais citados, pela extinção do direito de pleitear a restituição, por decurso do prazo de cinco anos, e indeferimento do pedido de restituição relativamente ao IRPF do ano-calendário 2004.

Destacamos a seguir passagens do Recurso Voluntário:

2. SÍNTESE FÁTICA 1- O Recorrente, é portador de cardiopatia grave, conforme prevista no art.6, inciso XIV da Lei nº 7.713/85.

2- Consoante diagnóstico médico, requer, administrativamente, em 30.04.2006, pelo sistema da Receita Federal, a restituição das retenções indevidas no seu salário do Imposto de Renda via retificação das DIRPF 2005, 2006 e 2007, não obtém êxito pois é necessário antes proceder uma "declaração retificadora" e o "sistema" da Receita não permiti acusando débito inscrito em dívida ativa;

3- Ciente dos créditos líquido e certos a receber, e impossibilitado de pagar os débitos existentes, solicita a compensação, em 30/04/2007. Mais uma vez não logrando êxito, recorre, então, a um pedido de parcelamento para finalmente poder requer seu direito líquido e certo;

4- Diante de todos estes percalços impostos pelo Sistema da Receita, quando finalmente, em 30/04/2010, conseguiu formalizar definitivamente seu pedido o sistema passou a informar que ocorreu a decadência do seu direito de pleitear a restituição;

5- Em função disto, recorre ao Pedido Administrativo nº10.580.731287/2013-16, somente assim foi reconhecido o direito do Recorrente a isenção do imposto e restituído das retenções indevidas dos exercícios de 2006 e 2007, anos calendários 2005 e 2006, restando o exercício de 2005, ano calendário 2004, este, segundo o entendimento da 2ª Turma da DRJ/BEL, em 23/02/2017, em despacho denegatório á Manifestação de Inconformidade suscitada pelo Recorrente, entendeu que este direito creditório tributário foi alcançado pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos, conforme abaixo transcrito:

Acórdão 01-33.740 - 2ª Turma da DRJ/BEL Sessão de 23 de fevereiro de 2017 Processo 10580.731287/2013-16 Interessado WALDECK RAMOS SILVA

3.1 DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA A impossibilidade do contribuinte se defender uma vez que não foi colocado de forma clara no despacho decisório, quando inicia e termina o prazo decadencial para o

exercício do direito constitucional de solicitação de restituição de indébito.

Impossibilitando assim o contraditório e ampla defesa, princípios basilares dos processos administrativos fiscal.

3.2 DA NÃO CONFIGURAÇÃO DA DECADÊNCIA Conforme admitido no voto da relatora da turma que apreciou a Manifestação de Inconformidade, ora atacada, restou incontroverso que o peticionante é portador de cardiopatia grave desde janeiro de 2004 e portando já reunia os requisitos legais para o benefício da isenção do imposto, fato já reconhecido e restituído referente aos exercícios de 2006 e 2007, restando a controvérsia em torno do transcurso do prazo relativo ao direito á restituição das retenções do exercício de 2005, ano calendário de 2004.

A controvérsia permanece quanto ao valor de R\$ 39.128,42, apurado na retificação da DIRPF do exercício 2005, ano-calendário 2004, relativamente ao Imposto de Renda pago na fonte sobre verbas consideradas isentas, por se tratar de rendimentos de aposentadoria auferidos por portador de moléstia grave exercício 2005, ano-calendário 2004.

Não obstante está fartamente demonstrado que o contribuinte atendia aos requisitos para ter reconhecida a isenção dos rendimentos auferidos no ano de 2004, não teve o pedido deferido em função do transcurso do prazo para pleitear a restituição, conforme se verifica no despacho decisório, às fls. 33/34.

*Ora, nobres conselheiros, qualquer que seja a interpretação adotada por este Conselho, fica evidente que não ocorreu decadência do direito uma vez que o imposto exigido indevidamente refere-se ao exercício de 2005, ano calendário de 2004. Entendendo-se que o início do prazo ocorre com o pagamento do imposto a ser restituído este seria em **30.04.2005**, último dia para entrega das declarações referentes ao ano calendário de 2004, o que lavaria o prazo final de decadência para **30.04.2010**. Este é o entendimento dos tribunais, senão vejamos: (...)*

Este é o entendimento dos tribunais, A contagem do termo inicial com base no prazo final para entrega da declaração além de defendida pala doutrina e jurisprudência, funda-se nas especificidades e características próprias do imposto de renda das pessoas físicas, estas devem levar em consideração todo conjunto de despesas e receitas do período de apuração, até 31 de dezembro do ano-

*calendário, assim o imposto de renda pessoa física efetivamente devido para pagamento só é apurado após a "Declaração de Ajuste Anual" que tem como prazo legal, **30 de abril do exercício subsequente ao declarado.** Com esta declaração se apura inclusive as retenções na fonte em confronto com as deduções permitidas em lei para apuração do real pagamento devido.*

Portanto, retenção com posterior ajuste para pagamento não pode se confundir com pagamento definitivo antecipado, conforme preceitua o art. 168 do CTN, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário e a LC nº 118/2005, art. 3º, que esta extinção, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação se dá no momento do pagamento antecipado. Conforme o entendimento do Prof. Fábio Hassem Ismael, in Revista de Doutrina do TRF4: (...)

Após estas considerações doutrinarias e jurisprudenciais, passamos a análise fática dos prazos, onde ficará demonstrado que não se configura a decadência do direito creditório pleiteado.

Ocorre que em 30.04.2006, portanto no prazo legal inclusive para requerer o exercício de 2005, ano calendário de 2004, foi requerida a retificação da declaração do imposto do exercício de 2006, ano calendário de 2005 para possibilitar a restituição devida, e negada através do sistema da receita com a expressão abaixo:

“ERRO! Validador IRPF 2006- A TRANSMISSÃO NÃO FOI CONCLUÍDA. EO2- HÁ DÉBITOS INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA, NÃO É PERMITIDA A RETIFICAÇÃO AS DECLARAÇÃO” Ressalte-se que nesta data não foi requerida a retificação da declaração do exercício de 2005, ano calendário 2004, sob análise, embora o contribuinte já reuniu os requisitos legais para a isenção porque ainda não estava de posse do relatório médico conclusivo sobre o início de sua cardiopatia, 01/2004, mas se assim o tivesse ficaria impedido do mesmo jeito em pleitear no sistema da Receita esta retificadora, condição sine qua non para a restituição do indébito.

*Novamente, o contribuinte em **30.04.2007**, portanto ainda no prazo decadencial para todos os três exercícios, (2005, 2006 e 2007), que segundo o entendimento do referido Acórdão se expirou em 31.12.2009, requer a retificação da declaração do exercício de 2007, ano calendário 2006, para poder em seguida requerer a restituição e outra negativa no sistema da receita abaixo colacionada:*

“ERRO! Validador IRPF 2007- A TRANSMISSÃO NÃO FOI CONCLUÍDA. EO2- HÁ DÉBITOS INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA, NÃO É PERMITIDA A RETIFICAÇÃO AS DECLARAÇÃO” .

Mais uma vez, mesmo que o contribuinte já dispusesse da documentação comprobatória do acometimento da cardiopatia desde 01/2004, seria impedido pelo “sistema” da Receita de requerer tal benefício, até porque os pedidos de restituição relativos a rendimentos isentos ou não-tributáveis, informados na DIRPF como rendimentos tributáveis, deveriam ser pleiteados mediante apresentação de DIRPF retificadora, nos termos da IN SRF nº 460 de 18/10/2004:(...)

Portanto é de fácil comprovação pela própria Receita Federal, através do registro dos acessos do contribuinte ao seu sistema que estas alegações são verdadeiras e de boa fé, pois acreditando tratar-se de direito certo assegurado pela legislação fiscal não julgou necessário copiar as telas com as referidas mensagens de erro.

Diante das tentativas frustradas de compensação dos débitos anteriores com seus créditos a serem restituídos, pois não lhe era nem mesmo possível o acesso ao sistema para solicitar a retificadora, foi forçado a promover um parcelamento, acreditando que assim, conseguiria requerer a restituição. Para sua surpresa outra negativa no sistema da receita agora citando o seguinte:

“ESTA DECLARAÇÃO NÃO PODE SER RECEPCIONADA DEVIDA Á EXPIRAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL (ART. 150,§4ª DA LEI 5.172, DE 1966)”

Com esta última recusa em 30.08.2010, foi novamente requerido, agora através de um Pedido de Revisão de Débitos Inscritos em Dívida Ativa da União Processo nº 10580 600276/2007-47. Este processo foi devidamente instruído e tramitou por todos os setores da Receita Federal, sendo encaminhado para PGFN apenas para mudar o status no sistema de “extinta por pagamento” para “extinta por cancelamento”, sem nenhuma arguição quanto a decadência do direito tendo em vista que a Receita Federal, como não poderia ser diferente, considerou como válidas as solicitações por meio do sistema da receita legalmente disponíveis aos contribuintes.

Vejam nobres Conselheiros, que não procede e configura-se completamente equivocada a alegação da decadência do direito reconhecido pelo Inciso XIV do artigo 6º Lei nº 7.713/88, que assegura isenção do imposto de renda aos contribuintes portadores de cardiopatia grave, como foi devidamente reconhecida e comprovada nos autos.

Da mesma maneira que a Fazenda Pública possui prazos para o lançamento e cobrança dos tributos, o contribuinte que efetuou um pagamento indevido também está sujeito a prazos para buscar a restituição do indébito. Ao pagar algo indevido, aquele que pagou torna-se credor junto à

Fazenda Pública recebedora. Nesse momento, cria-se uma relação jurídica obrigacional em que a Fazenda é a devedora e o contribuinte o credor, relação obrigacional de natureza civil e não tributária.

O valor a ser restituído não é tributo, eis que não decorre de imposição da lei tributária, mas sim do dever geral de devolver aquilo que não lhe pertence. Tanto não era devido que dá ensejo à restituição. Cabe, assim, ao contribuinte credor requerer sua restituição junto ao órgão fazendário, e a administração fazendária não pode, sob pena de enriquecimento ilícito criar obstáculos ao contribuinte para requerer seu direito assegurado em lei e já comprovado na esfera administrativa.

*José Mörschbacher, em brilhante estudo na obra **Repetição do indébito e compensação no Direito Tributário**, afirma: (...)*

O primeiro termo inicial – data do pagamento indevido – aplica-se àqueles casos em que o sujeito passivo tenha pago indevidamente de maneira espontânea, por algum tipo de erro. Nessa situação, a lógica de o prazo fluir desde a data do pagamento indevido está no fato de o pedido ser viável desde então. Ou seja, desde que o correu o pagamento indevido, já era possível, ao contribuinte, requerer sua restituição junto ao órgão fazendário, eis que o valor indevido já podia ser assim considerado de pleno direito.

No caso em questão, trata-se da primeira hipótese do inciso I da art. 168 do CTN, tendo em vista que o imposto é lançado por homologação, quando primeiro o contribuinte declara antecipa o pagamento e depois ocorre a homologação por parte da administração tributária. Hipótese também prevista na LC nº 118/2005, de 09.02.2005:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Vale aqui um raciocínio analógico. Assim como a Fazenda Pública tem cinco anos de prazo decadencial para formalizar o crédito junto ao seu devedor

3.3 DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL LC 118/2005
No caso do não acolhimento por este Conselho das evidências apresentadas quanto à tempestividade da demanda do requerente considerando o prazo decadencial de cinco anos, o entendimento jurisprudencial já pacificou que para os pagamentos indevidos relativos a lançamentos por homologação ocorridos antes da vigência da LC nº 118/2005, em 09/06/2005, continua observando a

cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

Também nesta hipótese não ocorreu a decadência porque a LC n.º 118/2005, tem sua vigência a partir de 09/06/2005, portanto o fato em questão, ou seja, a declaração do exercício de 2005, ocorreu antes em 30/04/2005, passando o prazo decadencial a ser contado pela tese 5+5, cinco anos depois da extinção tácita do crédito tributário.

(...)

Tentemos explicar a razão de ser do art. 3º, da LC 118. Já há alguns anos, as

Turmas do Superior Tribunal de Justiça competentes em matéria tributária vinham interpretando o art. 168, I, do CTN da seguinte maneira. Entendeu-se que a referência ali feita à "data da extinção do crédito tributário" remete o leitor ao art.

156 do mesmo Código. Sendo assim, em se tratando do tributo submetido ao mecanismo do lançamento por homologação (a quase totalidade dos tributos, atualmente), os julgados do STJ concluíram, com base no inciso VII do art. 156, que a extinção do crédito só ocorreria com a homologação por parte do fisco.

Portanto, nos casos em que não houve homologação expressa por parte da Fazenda, dar-se-ia, pois, a homologação tácita com o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador (nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código).

Assim segundo o raciocínio de tais julgados, nos casos de tributos submetidos a lançamento por homologação, sem que esta tenha sido procedida expressamente pelo Fisco, o quinquênio mencionado no art. 168 só começaria a contar após o término do quinquênio de que trata o art. 150, parágrafo 4º. Isso significa, nessas hipóteses, que o contribuinte teria 10 anos para requerer a devolução do que eventualmente tivesse pago a maior ou indevidamente, em se tratando de tributo submetido ao lançamento por homologação, sem que esta tenha ocorrido de modo expresso. Esse entendimento do STJ ficou conhecido como a tese do "5+5".

Pois bem, a LC 118 pretendeu então pacificar o tema, ao dizer que, na hipótese do art. 168, I, o prazo para pedir a restituição conta desde o "momento do pagamento antecipado".

Já o art. 4º da LC 118 determina que a disposição do art. 3º significa norma legal interpretativa e, por consequência, possui efeito retroativo.

O STJ, no acórdão da respectiva Corte Especial (arguição de inconstitucionalidade nos EREsp 644.736, j. 06/06/2007) que declarou inconstitucional o disposto no art. 4º da LC 118/ 2005 e fixou que o conteúdo do art. 3º só se pode aplicar aos fatos futuros, ou seja, aos pagamentos indevidos ocorridos após a vigência da LC (09/06/2005).

(...)

Consoante decisão acima do STJ, foi consagrado o entendimento de que “no

que concerne aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

A questão sob análise, trata-se de pagamentos retidos e efetuados antes da data 09.06.05, portanto antes da vigência da LC nº 118/2005, portanto o prazo extintivo do direito de reclamar a restituição de indébitos é decenal e não quinquenal. Os pagamentos foram efetuados no ano calendário de 2004, e o fato gerador ocorreu em 31.12.2004, isto significa que a extinção do direito de requer a restituição de indébito só se configurou em 31.12.2014, dez anos após o fato gerador, como o Recorrente após as tentativas frustradas pelo sistema finalmente protocolou seu Pedido, portanto inquestionavelmente dentro do prazo legal.

4. DOS PEDIDOS *Diante de todo exposto requer o Recorrente que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para que seja reformada a decisão denegatória e reconhecido o direito a restituição dos valores retidos indevidamente no exercício de 2005, ano calendário 2004.*

Requer que seja admitido todos os meios de provas do processo administrativo fiscal para comprovação das razões recursais.

Voto

Conselheiro Jorge Henrique Backes, Relator

Verificada a tempestividade do recurso voluntário, dele conheço e passo à sua análise.

O contribuinte obteve reconhecimento de doença grave, que reconheceu ser portador de cardiopatia grave desde janeiro de 2004, fazendo jus à isenção do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Para o ano-calendário de 2004, o prazo quinquenal para constituição de crédito tributário exauriu-se em 31 de dezembro de 2009.

Assim, a data de 31/12/2009 seria o termo final para que fosse efetuada qualquer alteração no lançamento, quer por iniciativa do contribuinte, via retificação da DIRPF, quer por iniciativa do Fisco, via lavratura de auto de infração.

Como está demonstrado nos autos, o pedido de restituição ocorreu em 30/08/2010, mas nesta data já estava extinto tal direito (cinco anos da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional), não sendo mais possível ao sujeito passivo obter a devolução do valor pago, independente de ser devida ou indevida a incidência e ainda que o contribuinte tenha reconhecida a isenção retroativa a janeiro/2004.

O contribuinte não concordou com o entendimento do Despacho Decisório e do Acórdão da DRJ e reapresentou suas razões para exame em Recurso Voluntário.

Pela existência do recurso, com apresentação livre de suas razões, verifica-se que o contribuinte exerceu seu direito de defesa. Entendemos que não houve cerceamento a esse direito. Além disso, a não indicação de prazos de decadência no Despacho Decisório, além de não ser a prática administrativa, também não afastou a possibilidade de defesa, pois indicou o prazo para que discordasse dos termos do Despacho, tendo sido apresentada impugnação.

Quanto à configuração da decadência, entendemos que tanto o despacho decisório como a decisão da DRJ na impugnação, apresentaram as razões pelas quais houve a decadência do pedido; inclusive, as razões apresentadas agora no Recurso Voluntário já foram matéria de exame nesse acórdão da DRJ, razões que são as mesmas desse voto, e no relatório que antecede esse voto destacamos as partes que julgamos mais importantes.

Reiteramos a concordância com as razões de decidir expressas no acórdão da DRJ e reapresentamos o texto do Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, que resume o entendimento desse voto:

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/nº 1.538, de 1999, declara:

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da

extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Em relação a aplicação da jurisprudência, também repetimos o acórdão de impugnação

Quanto ao pedido de aplicação do entendimento jurisprudencial para os pagamentos indevidos relativos a lançamentos por homologação ocorridos antes da vigência da LC nº 118/2005, cabe dizer que são improficuas as decisões judiciais, de que o contribuinte não faça, porque essas decisões não fazem coisa julgada sobre os demais, à exceção daquelas prolatadas pelo próprio STF sobre inconstitucionalidade da legislação e aquelas objeto de Súmula vinculante, nos termos da Lei nº 11.417/2006.

Diante das razões apresentadas, expressamos o entendimento de que o Despacho Decisório e Acórdão da DRJ expressaram com correção a ocorrência de decadência no pedido de restituição apresentado pelo contribuinte.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e no mérito negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes - Relator